Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34635 du rôle
Inscrit le 5 juin 2014

Audience publique de vacation du 22 juillet 2015

Recours formé par
Monsieur ... et consorts, … (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34635 du rôle et déposée le 5 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Weinacht, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé privé, et de son épouse, Madame ..., employée privée, demeurant actuellement ensemble à B-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2014, référencée sous le numéro …, portant rejet de la réclamation introduite le 13 mars 2013 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 13 février 2013, et la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 mars 2014, référencée sous le numéro C18345, portant rejet de la réclamation introduite le 31 janvier 2013 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 30 janvier 2013 ainsi que contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif de la déclaration d'impôt ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 septembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 20 octobre 2014 par Maître Patrick Weinacht au nom et pour compte de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Hélène Matringe, en remplacement de Maître Patrick Weinacht, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 avril 2015 ;

Vu l'avis du greffe du tribunal du 8 mai 2015 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juin 2015 par Maître Patrick Weinacht au nom et pour compte de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Hélène Matringe, en remplacement de Maître Patrick Weinacht, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 juin 2015.

Il ressort des pièces versées en cause, et notamment du dossier administratif, qu'en date du 14 août 2012, Monsieur ..., et son épouse, Madame ..., déposèrent au bureau d'imposition Luxembourg X la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2010.

Le 4 janvier 2013, le bureau d'imposition Luxembourg X adressa à Madame et Monsieur ... un courrier au sens du paragraphe 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », pour leur signaler que l'imposition de leur revenu différera de leur déclaration en ce sens que la déduction des charges extraordinaires ainsi que l'excédent de frais d'obtention et de dépenses spéciales ne se ferait que sur présentation d'une demande qui devrait être déposée au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte.

Le 6 février 2013, Madame et Monsieur ... déposèrent au bureau d'imposition Luxembourg X la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Par courrier du même jour, le bureau d'imposition Luxembourg X adressa à Madame et Monsieur ... un courrier au sens du paragraphe 205 AO, pour leur signaler que l'imposition de leur revenu différera de leur déclaration en ce sens que la déduction des charges extraordinaires ainsi que l'excédent de frais d'obtention et de dépenses spéciales ne se ferait que sur présentation d'une demande qui devrait être déposée au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte.

Le 23 janvier 2013, le bureau d'imposition Luxembourg X émit le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010.

Le 13 février 2013, le bureau d'imposition Luxembourg X émit le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Le 31 janvier 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 ainsi qu'un recours hiérarchique formel contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif de la déclaration d'impôt.

Le 13 mars 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Par décision du 7 mars 2014, référencée sous le numéro …, le directeur de l'administration des Contribution directes, ci-après désigné par « le directeur », rejeta la réclamation introduite le 13 mars 2013 en les termes suivants :

« […] *Vu la requête introduite le 13 mars 2013 par le sieur ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 13 février 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte « la déduction des charges extraordinaires ainsi que l'excédent des frais d'obtention et de dépenses spéciales » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que pour l'année litigieuse, le réclamant et son épouse, résidents de la Belgique et tous les deux salariés auprès d'un employeur situé au Grand-Duché, sont en principe imposables au Luxembourg d'après les dispositions particulières concernant les contribuables non résidents prévues aux articles 156 à 157ter L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. les contribuables non résidents occupés comme salariés au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçant leurs activités d'une façon continue pendant cette période, ainsi que les contribuables non résidents visés à l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R. et dont au moins l'un des époux touche des revenus d'une occupation salariée exercée au Grand-Duché ou des revenus résultant de pensions ou de rentes visés au numéro 5 de l'article 156 L.I.R, tombent sous l'application de l'article 153 L.I.R. en ce qui concerne les conditions de l'imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt ;

Considérant que le réclamant et son épouse répondent aux conditions de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. et qu'il y a ainsi lieu de vérifier s'ils sont imposables par voie d'assiette en vertu des dispositions de l'article 153 L.I.R. ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er L.I.R. ensemble l'article 3 numéro 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, à imposition par voie d'assiette si, en cas de cumul de plusieurs rémunérations passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions, le revenu imposable dépasse 36.000 euros ;

Considérant qu'après examen du dossier fiscal du réclamant et de son épouse il s'avère que le revenu imposable de ces derniers s'élève à ... euros pour l'année litigieuse et qu'ils sont partant obligatoirement imposables par voie d'assiette en vertu du jeu des articles 157 alinéa 4 L.I.R. et 153 L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 1er L.I.R., les contribuables non résidents ne sont autorisés à défalquer leurs dépenses d'exploitation ou leurs frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec des

revenus indigènes ; que l'alinéa 2 de l'article 157 dit encore non applicable à l'égard des contribuables non résidents les articles 109, alinéa 1, numéros 1 à 3 L.I.R. (certaines dépenses spéciales), 127 L.I.R. (abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires) et 154ter L.I.R. (crédit d'impôt monoparental); que ces dispositions restrictives sont dues au fait que les contribuables non résidents sont imposables uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 L.I.R. et que, lorsqu'ils ne dépassent pas un certain seuil de revenus réalisés au Grand-Duché, il est supposé que leur situation personnelle et familiale est suffisamment prise en compte dans leur État de résidence, notamment par le biais de certains abattements, de tranches de revenus exonérés, etc. ;

Considérant que par dérogation aux dispositions des alinéas 1 et 2 de l'article 157 L.I.R. les charges et dépenses y énumérées peuvent être déduites dans le cadre d'une imposition selon les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ; qu'en vertu de l'article 157ter alinéa 1er L.I.R. les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers; que l'application de l'article 157ter L.I.R. permet, contrairement à l'article 157 L.I.R. qui est à la base applicable à tous les contribuables non résidents, de défalquer les mêmes dépenses que les contribuables résidents ; que le corollaire de l'application de ces dispositions est l'obligation de déclaration de l'ensemble des revenus étrangers réalisés pendant l'année d'imposition concernée ; que l'application de l'article 157ter L.I.R. ou bien de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, prévoyant un mode d'imposition identique, permet, contrairement à l'article 157 L.I.R. qui est à la base applicable à tous les contribuables non résidents, de défalquer les mêmes dépenses que les contribuables résidents (dans la suite de la présente décision, les commentaires et conclusions concernant l'article 157ter L.I.R. visent de manière identique les dispositions de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions) ; que le corollaire de l'application de ces dispositions est l'obligation de déclaration de l'ensemble des revenus étrangers réalisés pendant l'année d'imposition concernée ;

Considérant qu'à l'endroit des contribuables non résidents salariés, le nombre des cas de figure dans lesquels une imposition par voie d'assiette a lieu, est bien plus restreint qu'à l'endroit des contribuables résidents (cf article 157 alinéas 3 et 4 L.I.R.) et que le régime d'imposition prévu aux articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R. (dans la suite ce régime d'imposition est désigné par « régime commun ») diffère nettement de celui prévu à l'article 157ter L.I.R.; que pour être imposables d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R., les contribuables en question doivent, contrairement à ce qui est le cas pour une imposition par voie d'assiette selon le régime commun applicable aux contribuables non-résidents, renseigner sur l'ensemble de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; qu'en plus, un grand nombre de revenus étrangers sont pris en compte pour la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus indigènes ; qu'en résumé, et selon les termes de la circulaire L.I.R. n°157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions, le régime d'imposition de l'article 157ter L.I.R. assimile par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R., les contribuables non résidents aux contribuables résidents, tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt ; qu'il résulte que le régime d'imposition prévu à l'article 157ter L.I.R., uniquement applicable sur demande, diverge nettement du régime commun applicable aux contribuables non résidents,

prévu aux articles 157 et 157bis L.I.R., de manière à constituer un régime d'imposition à part dont l'application n'a lieu que sur demande expresse du contribuable ;

Considérant que dans le cadre de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu, le réclamant et son épouse, ne vivant pas en fait séparés, n'ont pas explicitement demandé l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., en complétant les cases numéro 313 à 316, spécialement prévues à cet effet, mais qu'ils ont déclaré certaines dépenses spéciales et des charges extraordinaires, en principe non déductibles à l'endroit des contribuables non résidents, ce qui est à assimiler à une demande d'application de l'article 157ter L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions « le régime d'imposition de l'article 157ter n'est applicable que sur demande des contribuables non résidents et ne peut par conséquent jouer qu'en leur faveur. En effet, au cas où les dispositions de l'article 157ter s'avéreraient être en défaveur des contribuables non résidents, l'impôt relatif à leurs revenus indigènes est à déterminer conformément aux dispositions des articles 157 et 157bis L.I.R.» ;

Considérant que dans le cas d'un contribuable non résident salarié, obligatoirement imposable par voie d'assiette en vertu de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. ensemble l'article 153 L.I.R., disposant d'une seule fiche de retenue d'impôt et dont le salaire a été correctement soumis à la retenue d'impôt sur les salaires, la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., compte tenu du fait que ces dispositions ne peuvent jouer qu'en faveur du contribuable et qu'elles permettent de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, cotisations d'épargne-logement, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, tend manifestement à obtenir un remboursement de l'intégralité ou d'une partie de la retenue d'impôt sur les salaires ; que dans un pareil cas, la demande de l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. constitue une demande en restitution d'impôts au sens du §153 AO ;

Considérant que dans le cas des contribuables non résidents mariés, rangés dans la classe d'impôt 2 et dont chacun dispose d'une ou de plusieurs fiches de retenue d'impôt du fait qu'il réalise au Grand-Duché un salaire y imposable, la retenue d'impôt sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s) est déterminée de manière forfaitaire par la fixation du taux de retenue de 12% prévu à l'article 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions ; que dû à la fixation forfaitaire de la retenue sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s), un décompte annuel au sens de l'article 145 L.I.R. ou une imposition par voie d'assiette, dans le cadre desquels les revenus du ménage sont cumulés, peut donner lieu soit à un remboursement d'impôt (au cas où le taux de retenue de 12 % s'avérerait trop élevé), soit à un paiement supplémentaire d'impôt sur le revenu au cas où ce taux s'avérerait insuffisant ;

Considérant donc qu'une application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. dans le chef des contribuables disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, n'entraîne pas nécessairement un remboursement de retenue d'impôt sur salaire ; que toutefois l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., permettant de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, conduit, en principe, à une diminution d'un éventuel solde d'impôt à payer après imposition, ce qui, économiquement, a

le même effet qu'un remboursement d'impôt, à savoir la réduction de la dette d'impôt annuelle globale ; que la seule différence est que le contribuable n'ayant pas intégralement payé l'impôt sur le revenu dû, par voie de retenue d'impôt sur ses salaires mensuels ou sous forme d'avances d'impôt, a pu disposer des sommes dues à l'État jusqu'au jour de l'échéance de l'impôt dû, un mois après l'imposition ;

Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., introduite par des contribuables non résidents obligatoirement imposables par voie d'assiette et disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, est à assimiler à une demande de remboursement au sens du § 153 AO ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ; qu'en l'espèce le réclamant a introduit sa demande en date du 6 février 2013 alors qu'il l'aurait dû introduire jusqu'au 31 décembre 2012 au plus tard ; que, partant, la dite demande est à considérer comme tardive ;

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion ;

Considérant que dans sa requête, le réclamant s'exprime comme suit : « Ma déclaration 2011 a été reçue par vos services le 06/02/2013, soit accusant un mois de retard par rapport à la date limite. C'est en dehors des délais, j'admets, mais pas de beaucoup... » ;

Considérant de prime abord qu'en vertu du § 167 alinéa 3 AO, le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 était le 31 mars 2012; qu'en vertu du § 167 alinéa 4 AO le bureau d'imposition aurait pu proroger le délai légal jusqu'au 30 juin 2012; que le réclamant n'avait cependant pas demandé de prorogation du délai auprès du bureau d'imposition compétent et a remis sa déclaration pour l'impôt seulement en date du 6 février 2013, donc longtemps après le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu, i.e. le 31 mars 2012 ;

Considérant que le réclamant invoque encore que « Lors de la remise de mes déclarations d'impôt 2006 — 2007 — 2008 et 2009, j'avais été sanctionnée d'un montant de 250 € pour dépôt tardif de mes déclarations, mais en aucun cas du retrait des déductions des charges extraordinaires et de l'excédent des dépenses spéciales. J'avais donc compris de ce mode d'exécution que j'étais passible d'une amende, mais non pas de sanction supplémentaire au vu de la pratique du passé.... Si j'avais été informé de l'application d'une telle sanction, ce qui est arrivé par votre lettre du 4/01/2013, et reçue par l'entremise de mon c/o le 25/01/2013, je me serais fais fort de remettre à jour plus tôt afin de respecter un article du code des contributions dont je ne connaissais pas l'existence afin de ne pas encourir une pénalité de +/- 12.500 € pour un retard de 1 mois... » ;

Considérant qu'il ressort des explications du réclamant que ce dernier semble systématiquement ignorer le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu, affichant ainsi une certaine négligence dans l'acquittement de ses obligations fiscales

et ne devant imputer qu'à lui-même les conséquences désavantageuses de son incurie ;

Considérant qu'au vu des faits et circonstances soumis à appréciation, il y a lieu de conclure que le demandeur, tout comme son épouse avec laquelle il est imposé collectivement au titre de l'année d'imposition litigieuse, ont commis une négligence fautive excluant le relevé de forclusion ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. […] »

Par décision du 14 mars 2014, référencée sous le numéro …, le directeur rejeta la réclamation introduite le 31 janvier 2013 en les termes suivants :

« […] *Vu la requête introduite le 31 janvier 2013 par le sieur ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 30 janvier 2013, ainsi que pour introduire un recours hiérarchique formel contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif de la déclaration d'impôt ;*

Vu le dossier fiscal ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes (CE 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ;

Qu'en conséquence la présente décision portera sur la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, le recours hiérarchique formel étant disjoint pour être vidé séparément, sous le numéro ... ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à la déduction des dépenses spéciales et de ne pas avoir accordé un abattement pour charges extraordinaires ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que pour l'année litigieuse, le réclamant, résident de la Belgique et

salarié auprès d'un employeur situé au Grand-Duché, est en principe imposable au Luxembourg d'après les dispositions particulières concernant les contribuables non résidents prévues aux articles 156 à 157ter L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. les contribuables non résidents occupés comme salariés au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçant leurs activités d'une façon continue pendant cette période, ainsi que les contribuables non résidents visés à l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R. et dont au moins l'un des époux touche des revenus d'une occupation salariée exercée au Grand-Duché ou des revenus résultant de pensions ou de rentes visés au numéro 5 de l'article 156 L.I.R, tombent sous l'application de l'article 153 L.I.R. en ce qui concerne les conditions de l'imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt ;

Considérant que le réclamant répond aux conditions de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. et qu'il y a ainsi lieu de vérifier s'il est imposable par voie d'assiette en vertu des dispositions de l'article 153 L.I.R. ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er L.I.R. ensemble l'article 3 numéro 1 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 dans sa version applicable à l'année litigieuse, à imposition par voie d'assiette si le revenu imposable dépasse 100.000 euros ;

Considérant qu'après examen du dossier fiscal du réclamant, il s'avère que le revenu imposable de ce dernier est largement supérieur à 100.000 euros pour l'année litigieuse et qu'il est, partant, obligatoirement imposable par voie d'assiette en vertu du jeu des articles 157 alinéa 4 L.I.R. et 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 1er L.I.R., les contribuables non résidents ne sont autorisés à défalquer leurs dépenses d'exploitation ou leurs frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec des revenus indigènes ; que l'alinéa 2 de l'article 157 dit encore non applicable à l'égard des contribuables non résidents les articles 109, alinéa 1, numéros 1 à 3 L.I.R. (certaines dépenses spéciales), 127 L.I.R. (abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires) et 154ter L.I.R. (crédit d'impôt monoparental); que ces dispositions restrictives sont dues au fait que les contribuables non résidents sont imposables uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 L.I.R. et que, lorsqu'ils ne dépassent pas un certain seuil de revenus réalisés au Grand-Duché, il est supposé que leur situation personnelle et familiale est suffisamment prise en compte dans leur État de résidence, notamment par le biais de certains abattements, de tranches de revenus exonérés, etc. ;

Considérant que par dérogation aux dispositions des alinéas 1 et 2 de l'article 157 L.I.R. les charges et dépenses y énumérées peuvent être déduites dans le cadre d'une imposition selon les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou selon celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions; qu'en vertu de l'article 157ter alinéa 1er L.I.R. les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-

Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; que l'application de l'article 157ter L.I.R. permet, contrairement à l'article 157 L.I.R. qui est à la base applicable à tous les contribuables non résidents, de défalquer les mêmes dépenses que les contribuables résidents ; que le corollaire de l'application de ces dispositions est l'obligation de déclaration de l'ensemble des revenus étrangers réalisés pendant l'année d'imposition concernée ; que les contribuables résidant en Belgique peuvent également opter pour l'application des dispositions de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, prévoyant un mode d'imposition identique à celui de l'article 157ter L.I.R. ;

Considérant qu'à l'endroit des contribuables non résidents salariés, le nombre des cas de figure dans lesquels une imposition par voie d'assiette a lieu, est bien plus restreint qu'à l'endroit des contribuables résidents (cf article 157 alinéas 3 et 4 L.I.R.) et que le régime d'imposition prévu aux articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R. (dans la suite ce régime d'imposition est désigné par « régime commun ») diffère nettement de celui prévu à l'article 157ter L.I.R. ou à l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions; que pour être imposables d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou d'après celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions , les contribuables en question doivent, contrairement à ce qui est le cas pour une imposition par voie d'assiette selon le régime commun applicable aux contribuables non-résidents, renseigner sur l'ensemble de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; qu'en plus, un grand nombre de revenus étrangers sont pris en compte pour la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus indigènes ; qu'en résumé, et selon les termes de la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions, le régime d'imposition de l'article 157ter L.I.R. assimile par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R., les contribuables non résidents aux contribuables résidents, tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt ; qu'il résulte que le régime d'imposition prévu à l'article 157ter L.I.R. ou à l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, uniquement applicable <u>sur demande</u>, diverge nettement du régime commun applicable aux contribuables non résidents, prévu aux articles 157 et 157bis de manière à constituer un régime d'imposition à part ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que pour l'année litigieuse le réclamant a demandé à être imposé d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou d'après celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions ;

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions « le régime d'imposition de l'article 157ter n'est applicable que sur demande des contribuables non résidents et ne peut par conséquent jouer qu'en leur faveur. En effet, au cas où les dispositions de l'article 157ter s'avéreraient être en défaveur des contribuables non résidents, l'impôt relatif à leurs revenus indigènes est à déterminer conformément aux dispositions des articles 157 et 157bis L.I.R. » ; que cela est également valable en cas d'une demande d'imposition selon les dispositions de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions ;

Considérant que dans le cas d'un contribuable non résident salarié, obligatoirement imposable par voie d'assiette en vertu de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. ensemble l'article 153 L.I.R., disposant d'une seule fiche de retenue d'impôt et dont le salaire a été correctement

soumis à la retenue d'impôt sur les salaires, la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou de celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions , compte tenu du fait que ces dispositions ne peuvent jouer qu'en faveur du contribuable et qu'elles permettent de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, cotisations d'épargne-logement, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, tend manifestement à obtenir un remboursement de l'intégralité ou d'une partie de la retenue d'impôt sur les salaires ; que dans un pareil cas, la demande de l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou de celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, constitue une demande en restitution d'impôts au sens du § 153 AO ;

Considérant que dans le cas des contribuables non résidents mariés, rangés dans la classe d'impôt 2 et dont chacun dispose d'une ou de plusieurs fiches de retenue d'impôt du fait qu'il réalise au Grand-Duché un salaire y imposable, la retenue d'impôt sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s) est déterminée de manière forfaitaire par la fixation du taux de retenue de 12% prévu à l'article 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions ; que dû à la fixation forfaitaire de la retenue sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s), un décompte annuel au sens de l'article 145 L.I.R. ou une imposition par voie d'assiette, dans le cadre desquels les revenus du ménage sont cumulés, peut donner lieu soit à un remboursement d'impôt (au cas où le taux de retenue de 12 % s'avérerait trop élevé), soit à un paiement supplémentaire d'impôt sur le revenu au cas où ce taux s'avérerait insuffisant ;

Considérant donc qu'une application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., ou de celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, dans le chef des contribuables disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, n'entraîne pas nécessairement un remboursement de retenue d'impôt sur salaire ; que toutefois l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., permettant de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, conduit, en principe, à une diminution d'un éventuel solde d'impôt à payer après imposition, ce qui, économiquement, a le même effet qu'un remboursement d'impôt, à savoir la réduction de la dette d'impôt annuelle globale ; que la seule différence est que le contribuable n'ayant pas intégralement payé l'impôt sur le revenu dû, par voie de retenue d'impôt sur ses salaires mensuels ou sous forme d'avances d'impôt, a pu disposer des sommes dues à l'État jusqu'au jour de l'échéance de l'impôt dû, un mois après l'imposition ;

Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou de celles de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, introduite, comme en l'espèce, par des contribuables non résidents obligatoirement imposables par voie d'assiette et disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, est à assimiler à une demande de remboursement au sens du §153 AO ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas

visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suite celle de la survenance des faits à l'origine du droit ; qu'en l'espèce les réclamants ont introduit leur demande en date du 14 août 2012 alors qu'il l'aurait dû introduire jusqu'au 31 décembre 2011 au plus tard ; que, partant, la dite demande est à considérer comme tardive ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. […] »

Par requête déposée le 5 juin 2014 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2014, référencée sous le numéro C18467, portant rejet de la réclamation introduite le 13 mars 2013 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 13 février 2013, et de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 mars 2014, référencée sous le numéro C18345, portant rejet de la réclamation introduite le 31 janvier 2013 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 23 janvier 2013 ainsi que contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif de la déclaration d'impôt.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours pour autant qu'il a été introduit au nom de Madame ... étant donné qu'elle n'a pas introduit de réclamation auprès du directeur contre les bulletins de l'impôt litigieux.

Les demandeurs estiment à cet égard qu'en cas d'imposition collective la réclamation lie chacun des époux solidairement, de sorte qu'il y aurait lieu de conclure que les réclamations litigieuses ont été faites au nom et pour compte des deux époux.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il a été introduit au nom de Madame ....

Il est de jurisprudence qu'une réclamation introduite par un époux en son seul nom ne rend pas automatiquement l'autre époux partie à cette voie de recours. Il s'ensuit qu'en l'absence de réclamation séparée par le conjoint, le recours contentieux introduit par les deux encourt l'irrecevabilité *omissio medio* dans la mesure où il est introduit au nom du conjoint n'ayant pas réclamé.[1]

[1] Voir TA 25 août 1999, n° 10456 du rôle, Pas. adm. 2015, v° Impôts, n° 772 et les références y citées

Etant donné qu'il ressort des pièces versées en cause que les réclamations litigieuses ont été introduites par Monsieur ... seul, le recours principal en réformation est dès lors irrecevable pour autant qu'il a été introduit au nom de Madame ....

Il est en revanche recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que le refus du directeur se baserait sur le fait que des réclamations seraient à assimiler à des demandes de remboursement au sens du § 153 AO et que conformément à ce paragraphe, la demande en restitution devrait être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit.

Or, selon un jugement du tribunal administratif du 20 novembre 2008, inscrit sous le n° 23725 du rôle, jugement confirmé en appel par arrêt du 19 mai 2009, inscrit sous le n° 25152C du rôle, la mission du directeur consisterait à « *procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, ce qui implique un réexamen intégral de la situation du contribuable et l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition* » et que le directeur bénéficierait « *des mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition » et il est ainsi « tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable* », pour en tirer la conclusion « *qu'il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération* ».

Par voie de conséquence, il ne suffirait donc pas que le directeur examine, lors d'une réclamation, le principe du recours à la taxation d'office, mais il devrait procéder à un examen au fond de la situation du contribuable en prenant en compte les déclarations d'impôts concernant les années fiscales litigieuses et envoyées à l'administration des contributions.

En l'espèce, la base imposable fixée par l'administration des contributions par la voie de la taxation d'office ne se rapprocherait absolument pas de la réalité économique en ce qu'elle triplerait le montant des impôts à payer, et elle dépasserait ainsi largement la marge de sécurité.

D'autre part, l'administré pourrait exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé et ceci en vertu du principe de la confiance légitime. Or, en l'espèce l'administration aurait changé brusquement la façon dont elle sanctionne le dépôt tardif de la déclaration d'impôts sans qu'il en ait été informé au préalable. Ce changement brusque et imprévisible porterait dès lors atteinte au principe de confiance légitime.

Finalement, le demandeur estime qu'il n'aurait eu connaissance de ce que l'imposition différerait de sa déclaration pour les années 2010 et 2011 qu'en janvier et février 2013. Alors que si l'administration l'avait informé de la mesure inhabituelle prise pour l'imposition de l'année 2010 plus tôt, il se serait certainement dépêché de déposer la demande pour l'année

2011 à temps. Ainsi, le fait de l'avoir informé de la mesure une fois que les délais de révision pour les années d'imposition litigieuses étaient expirés, y compris celui pour l'année 2011, l'aurait empêché de faire valoir ses droits en introduisant la demande pour l'année d'imposition 2011 à temps.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Le tribunal est de prime abord amené à conclure que le juge de la réformation ne statue que dans la limite des moyens utilement produits devant lui.[2]

Quant au premier moyen relatif aux pouvoirs et obligations que le directeur exerce pour répondre à une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, force est au tribunal de constater que les principes avancés par le demandeur sont à confirmer, sous réserve toutefois que la déclaration pour l'impôt sur le revenu ait été déposée dans le délai requis par la loi et la jurisprudence. Or, justement, la conclusion des décisions déférées est celle que les déclarations pour l'impôt sur le revenu litigieuses ont été déposées tardivement, de sorte que le directeur, en motivant amplement les décisions déférées, a épuisé ses obligations et pouvoirs en la matière. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

En ce qui concerne la prétendue violation du principe de la confiance légitime, force est au tribunal de constater, de concert avec la partie étatique, que dans la mesure où il est de jurisprudence que le délai pour déposer une demande d'être imposé par voie d'assiette expire un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée,[3] on ne saurait reprocher à l'administration des Contribution directe de changer une éventuelle pratique antérieure contraire si celle-ci ne correspond pas à l'interprétation qu'une juridiction suprême donne à la loi. Par voie de conséquence, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Finalement, le tribunal est amené à conclure que le demandeur est mal fondé de vouloir imputer le fait qu'il ne s'est pas conformé à la loi à une prétendue négligence de la part de l'administration qui consisterait dans la circonstance de ne pas l'avoir informé du délai en cause en temps utile dans la mesure où il n'est pas censé ignorer la loi. Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui suivent, et à défaut d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige la demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter pour ne pas être fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

---

[2] Voir en ce sens CA 12 juillet 2007, n° 22717C du rôle, Pas. adm. 2015, v° Recours en réformation, n° 18 et les références y citées

[3] Voir TA 17 mai 2010, n° 26019, Pas. adm. 2015, v° Impôts, n° 369 confirmé par CA 1er février 2011, n° 27045C du rôle

déclare le recours principal en réformation irrecevable pour autant qu'il a été introduit au nom de Madame ... ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme pour le surplus ;

déclare le recours non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique de vacation du 22 juillet 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 24/07/2015
Le greffier du tribunal administratif